

Організаційно-правові проблеми здійснення податкового контролю в Україні

Здійснення податкового контролю є однією із головних функцій податкових органів України. Відповідно до Закону України "Про державну податкову службу в Україні" від 04.12.90р. № 509-ХІІ податкові органи мають право здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форми власності та у громадян, в тому числі громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, копторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників електронних контрольно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку із споживачами, інших документів незалежно від способу подання інформації (включаючи комп'ютерний), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, наявності свідств про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення, а також одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок, перевіряти у посадових осіб, громадян документи, що посвідчують особу, під час проведення перевірок з питань оподаткування, викликати посадових осіб, громадян для пояснень щодо джерела отримання доходів, обчислення і сплати податків, інших платежів, а також проводити перевірки достовірності інформації, одержаної для внесення до Державного реєстру фізичних осіб платників податків та інших обов'язкових платежів.

Ці повноваження дані податковим органам у рамках реалізації окремих напрямків податкового контролю, зазначених у ст. 10 Закону № 509-ХІІ. Відповідно до напрямків податкового контролю податкові органи: "здійснюють контроль за дотриманням законодавства про податки, інші платежі; контролюють своєчасність подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків, інших платежів, а також перевіряють достовірність цих документів щодо правильності визначення об'єктів, оподаткування і обчислення податків, інших платежів; здійснюють у межах своїх повноважень контроль за законністю валютних операцій, дотриманням установленого порядку розрахунків із споживачами з використанням електронних контрольно-касових апаратів, товарно-касових книг, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи і послуги, а також за наявністю свідств про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення деяких видів підприємницької діяльності; проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів; за дорученням спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю проводять перевірки своєчасності подання та

достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів; здійснюють контроль за наявністю марок акцизного збору на цигарках (упаковках) алкогольних напоїв і на цигарках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації”.

Перераховані вище функції підтверджуються також спеціальними законами: “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг” від 01.06.2000р. № 1776-III (зі змінами і доповненнями); “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23.03.96р. № 98/96 – ВР (зі змінами і доповненнями); “Про акцизний збір на алкогольні напої і тютюнові вироби” від 15.09.95 р. (зі змінами і доповненнями), а також Декретом КМУ “Про систему валютного регулювання і валютного контролю” (зі змінами і доповненнями).

Як ми бачимо, контрольні функції податкових органів не завжди пов'язані зі сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів) у бюджети і державні цільові фонди, неподаткових платежів (наприклад, контроль за законністю валютних операцій), як того вимагає Указ Президента України “Про деякі заходи з дерегуляції підприємницької діяльності” від 23.07.98р. № 817/98. Правда це стосується перевірки фінансово-господарської діяльності, поняття якої в законодавстві України ніде не визначено. У результаті маємо правову колізію, завдяки якій, не дивлячись на положення Указу № 817/98: “контролюючі органи (у тому числі й органи державної податкової служби) мають право проводити перевірки фінансово-господарської діяльності тільки в межах їхньої компетенції, визначеної у частині першій п.5 Указу (для податкових органів – щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) у бюджети і державні цільові фонди, неподаткових платежів)”, податкові органи можуть здійснювати інші види контролю, не пов'язані зі сплатою податків.

Цікавим є і формулювання Указу № 817/98 щодо компетенції податкових органів, визначеного п.5: “проводити ... перевірки ... щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) у бюджети і державні цільові фонди, неподаткових платежів”. На наш погляд, дано не чітке, загальне формулювання без визначення, що таке “неподаткові платежі”, і, які з них має право перевіряти податковий орган, а також припускає перевірку сплати всіх податків і зборів. Взагалі, будь який платіж, крім податків, буде “неподатковим”, тобто перевіряти можна “правильність” будь-яких платежів.

Деяка ясність у це положення була внесена Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” від 21.12.2001р. № 2181- III. У Законі № 2181 зазначено, що податкові органи здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю і повнотою нарахування всіх податків і зборів, які сплачуються в бюджети і державні цільові фонди, крім: мита, акцизного збору, ПДВ, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які сплачуються при ввозі/вивозі товарів предметів з митної території; зборів у Пенсійний фонд України;

- внесків у фонд соціального страхування України¹. Однак і Закон № 2181 не дає відповіді на питання, які неподаткові платіжі має право перевіряти податковий орган.

Згідно ст.11 (п.1) Закону № 3813-III періодичність перевірок установлюється відповідно до законодавства. Таким чином, фактично втратили юридичну чинність такі нормативні акти ДПАУ як Наказ ДПАУ "Про затвердження Порядку періодичності перевірок та проведення обстежень виробничих, складських, торговельних і інших приміщень" від 30.07.98 р. № 371, Розпорядження ДПАУ "Про введення в дію порядку проведення оперативних перевірок і розгляду матеріалів по них" від 25.09.98 р. № 272-р, Розпорядження ДПАУ "Про посвідчення на перевірку" від 25.05.97 р. № 89-р., хоча де-юре вони скасовані не були.

Законодавчо визначені види перевірок і їхня періодичність тільки для контролю фінансово-господарської діяльності щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) у бюджети і державні цільові фонди, неподаткових платежів (Указ Президента № 817/98) і для контролю за дотриманням порядку проведення розрахунків за товари (послуги), а також порядку виконання операцій по купівлі-продажу іноземної валюти (Закон № 1776-III). Це планові і позапланові перевірки. А для контролю за дотриманням порядку виконання операцій по купівлі-продажу іноземної валюти, згідно ст. 18 Закону № 1776-III, передбачені оперативні перевірки.

Визначення понять планова і позапланова перевірка дано в Указі Президента № 817/98. Виходячи з норми ст. 16 Закону № 1776-III, що "планові і позапланові перевірки осіб, які використовують реєстратори розрахункових операцій, розрахункові книжки і книги обліку розрахункових операцій, здійснюються в порядку, передбаченому законодавством України", а інших норм законодавства не має, ці правовідносини регулюються Указом № 817/98.

На підставі норм Указу № 817/98 можна виділити такі основні критерії планової перевірки:

1. Перевірка проводиться на підставі планів-графіків проведення планових виїзних перевірок контролюючих органів, які повинні бути погоджені між собою. У випадку неузгодженості планів-графіків проведення планових виїзних перевірок з Державною податковою адміністрацією, згідно п.4 "Порядку координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами", затвердженого Постановою КМУ від 29.01.99 р. № 112, суб'єкт підприємницької діяльності має право не допускати перевіряючих на об'єкт перевірки. Хоча відомо, що суб'єкт підприємницької діяльності одержати таку інформацію ніде не може, а, відповідно, реалізувати це право практично неможливо.

¹ На час прийняття Закону № 2181 Фонд соціального страхування України юридично вже не існував, а його правонаступником, згідно Закону України від 18.01.2001 № 2240-III "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованнями", став Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

2. Планова перевірка є виїзною, тобто проводиться за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності або по місцем розміщення об'єкта власності, щодо якого проводиться така планова виїзна перевірка. Тут має місце правова колізія з нормою ст.11 Закону № 3813- XII, відповідно до якої "орган державної податкової служби може заімпутувати громадян, у тому числі громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, для перевірки припиненості нарахування і своєчасності сплати ними податків, інших платежів". Це дає підставу для здійснення перевірки фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності не за місцезнаходженням. Для цього податкові органи "прохачуть" надати всі бухгалтерські документи в податкову інспекцію.

3. Планова перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності. При цьому заборонено проведення планових перевірок за окремими зобов'язаннями по бюджетним позикам і кредитам, гарантованими бюджетними коштами.

4. Планова перевірка проводиться всіма контролюючими органами одночасно в день, визначений органом державної податкової служби.

5. Планова перевірка проводиться за письмовим рішенням керівника податкового органу.

6. Планова перевірка передбачає перевірку діяльності суб'єкта підприємницької діяльності. При цьому необхідно уточнити, що згідно ст. 8 Закону України "Про підприємництво" від 07.02.91 р. № 698- XII (зі змінами і доповненнями), філій (відділення), представництва без створення юридичної особи не є суб'єктами підприємницької діяльності, а тому не можуть перевірятися в плановому порядку окремо від суб'єкта їх, що створили.

Періодичність планової перевірки в Указі № 817/98 встановлена в кількості не більше одного разу на календарний рік. Для контролю за дотриманням вимог Закону №1776 – III особами, які використовують спрощену систему оподаткування, перевірка здійснюється не більше одного разу за результатами звітного календарного року, але не раніше термінів, визначених законодавством для надання річного податкового звіту (декларації) такими особами по такому податку.

Проведення позапланової перевірки можливо в будь-який момент часу без попереднього планування при наявності визначених Указом №817/98 умов: 1) за результатами зустрічних перевірок виявлено факти, які свідчать про порушення суб'єктом підприємницької діяльності норм законодавства. По цьому питанню існує правова колізія, тому що законодавством такого виду перевірки, як зустрічна, при контролі суб'єкта підприємницької діяльності не передбачено; 2) суб'єктом підприємницької діяльності не подано в установленний строк документи обов'язкової звітності; 3) виявлено недостовірність даних, заявлених у документах обов'язкової звітності; 4) суб'єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки; 5) У разі виникнення потреби у не-

результатів перевірок, отриманих від особи, яка мала правові відносини з суб'єктом підприємницької діяльності, якщо суб'єкт підприємницької діяльності не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом трьох робочих днів від дня отримання запиту. За цієї умови для проведення позапланової перевірки необхідна наявність декількох обов'язкових обставин: перше – наявність правових відносин з особою, від якої були отримані відомості, друге – наявність суб'єкта підприємницької діяльності письмового запиту контролюючого органу, третє – не надання пояснень у 3-х денний термін, 6) проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства; 7) на підставі рішення КМУ.

З цих правил є одне виключення: для позапланової перевірки проводиться контролю за дотриманням вимог Закону №1776 – Ш особами, що використовують спрощену систему оподаткування. У цьому випадку позапланова перевірка може здійснюватися виїздно на підставі постанов слідчого, органа ліцензування або відповідно до рішення суду (ст. 16 Закону №177 – Ш).

Порядок призначення і проведення законодавчо (Указ № 817/98) визначений тільки для планових перевірок і має таку послідовність:

1) повинне бути письмове рішення керівника податкового органу про проведення планової перевірки, прийняте на підставі плану-графіка перевірок

2) не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення перевірок податковий орган повинний направити суб'єкту підприємницької діяльності письмове повідомлення з визначенням дати її проведення

3) перед початком перевірки представник податкового органу повинен обов'язково зробити запис у Журналі реєстрації перевірок (за його наявності у суб'єкта підприємницької діяльності), заповнюючи всі передбачені графи, поставити свій підпис (п.7 Порядку ведення Журналу реєстрації перевірок затверджений Наказом Державним комітетом України з питань розвитку підприємництва від 10.08.98 № 18). Для заповнення граф Журналу представник повинен мати при собі службове посвідчення, направлення або розпорядження по здійсненню перевірки.

4) суб'єкт підприємницької діяльності може перевірити наявність відомостей повноважень перевіряючого (службове посвідчення і направлення на перевірку) до початку перевірки, у тому числі зателефонувати у відповідну податкову інспекцію (п. 8 Порядку ведення Журналу реєстрації перевірок затверджений Наказом Державним комітетом України з питань розвитку підприємництва від 10.08.98 № 18).

5) по закінченню перевірки оформляється акт перевірки на підставі "Порядку оформлення і реалізації документальних перевірок за дотриманням податкового і валютного законодавства", затвердженого Наказом ІНАУ № 266 від 01.06.98 р., що має гриф "для службового користування". Зважаючи на наявний у цього акта гриф, суб'єкт підприємницької діяльності не може вільно з ним ознайомитися. При заповненні акта в ньому вказуються тільки лише негативні сторони діяльності суб'єкта підприємницької діяльності – факти

порушень податкового законодавства. Хоча, на нашу думку, має сенс вказувати і позитивні моменти (переплата податків, загальна сума податків за період, що перевіряється), щоб під час розгляду справи про правопорушення суб'єкт підприємницької діяльності не виглядав злісним правопорушником. Також це дає б можливість більш об'єктивно розглядати справу і більш справедливо накладати стягнення.

Термін проведення перевірки зазначений у Постанові КМУ "Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами" від 29.01.99 № 112. Термін планових перевірок не повинен перевищувати 30 робочих днів, крім суб'єктів підприємницької діяльності із річним валовим доходом, що вищий або дорівнює 20 млн. гривень, термін перевірки яких може перевищувати 30 робочих днів. Продовження термінів здійснюється за рішенням керівника державної податкової адміністрації, якій підлегла відповідна державна податкова інспекція.

Що стосується порядку призначення і проведення позапланових перевірок, а також термінів їхнього проведення, законодавчо вони ніде не визначені. Також на даний момент в Україні відсутні правові норми, що визначають поняття "оперативна перевірка", порядок її призначення і проведення.

Таким чином, проаналізувавши нормативні акти, які регулюють діяльність податкових органів щодо здійснення податкового контролю можна зробити такі висновки:

1. Правові норми, які встановлюють повноваження податкових органів часто містять невизначені законодавством поняття (наприклад, "інші платежі", "неподаткові платежі", "оперативна перевірка"). Цей факт дозволяє на рівні Податкової Адміністрації, приймаючи відповідний акт, розширювати повноваження податкових органів. Крім того, ці акти мають багато положень з розпливчастими формулюваннями, що закінчуються, як правило, словами типу "та інші", "інші правопорушення", "тощо". Такі формулювання дозволяють податковим органам обгрунтовувати правомірність майже будь-яких своїх незаконних дій.

2. Відсутність у нормативних актах переліку документів, обов'язкових для пред'явлення податковим органом перед перевіркою, не дає можливості суб'єкту підприємницької діяльності перевірити правомірність повноважень перевіряючих, що дозволяє податковим органам зловживати наданими їм правами.

3. Законодавчо не визначені порядок призначення, проведення позапланових і оперативних перевірок і їхні терміни, а також відсутня можливість суб'єкту підприємницької діяльності проконтролювати наявність обставин для проведення позапланової перевірки (наприклад, шляхом обов'язкової фіксації в свідомстві на позапланову перевірку причини її проведення).

З метою врегулювання всіх наявних недоліків, ми пропонуємо внести зміни в Закон України "Про державну податкову службу в Україні" для надання чіткості формулюванням щодо повноважень податкових органів, а також врахувати зроблені висновки при прийнятті Податкового кодексу України.

Надійшла до редакції 28.12.2002 р.